

## La Elección entre Contratos en las Actividades de Recaudación de Impuestos Algunas Implicaciones de la Experiencia del Arrendamiento de Impuestos\*

Mongi Azabou  
Jeffrey B. Nugent(\*)

La evasión de los impuestos es un fenómeno lo suficientemente extendido para que merezca la pena investigar los mecanismos de incentivos o estímulos alternativos que pudieran permitir recaudar más, con los impuestos estipulados por la ley. En principio, los impuestos pueden recaudarse empleando tres formas completamente distintas de contratos entre los recaudadores de impuestos y la autoridad para quien se recauda: contratos salariales, contratos a la parte y contratos en que se arrienda el cobro de los impuestos a cambio de una renta fija. Los contratos salariales se dan cuando el gobierno contrata con unos salarios fijos a agentes recaudadores de impuestos que se comprometen a entregar al gobierno todos los impuestos que recauden; los contratos a la parte se dan cuando, en lugar de salario, el agente retiene para sí una parte predeterminada de los impuestos que recauda; los contratos de arrendamiento de los impuestos por una renta fija se dan cuando el recaudador de impuestos (arrendatario) se compromete a pagar una suma prefijada al gobierno a cambio del derecho a quedarse con todos los ingresos del impuesto. Además, también son posibles combinaciones entre los diversos contratos, ya que las actividades de la recaudación de impuestos incluyen un cierto número de funciones

\* *Journal of Institutional and Theoretical Economics*, septembre 1988.

(\*) Deseamos dar las gracias a Khalifa Ghali, Mahmoud Chtourou y Khalifa Chaouch por su ayuda para obtener la información que hemos empleado en este trabajo. Agradecemos también a Sudipto Dasgupta, Timur Kuran, Mohamed Bechri, Bruce Herrick, Mustapha Nabli, Aurelius Morgner, a dos comentaristas y al editor por sus útiles sugerencias a las primeras versiones de este escrito.

distintas, tales como la identificación (de la transacción gravable), la evaluación, la recaudación, la puesta en vigor o ejecución, el recurso, y cada una de ellas puede contratarse de modo diferente. Sin embargo, hoy en día, los contratos salariales predominan tanto en todo el mundo en las actividades de recaudación de impuestos que se da por descontado que se empleará al sistema. De modo que, para pasar revista a experiencias de contratos de otro tipo, alternativos en la actividad recaudatoria de impuestos, tendremos que volvernos a la Historia o a ejemplos algo exóticos.

En este escrito nos centramos sobre todo en la experiencia histórica, más un ejemplo contemporáneo, del empleo de contratos de arrendamiento por renta fija o cesión de los impuestos en la recaudación de los mismos. Si bien la experiencia histórica de arrendamiento o cesión de impuestos es abundante en el mundo en su conjunto, en este escrito nos ceñimos a la experiencia del Norte de África y del Oriente Medio, en general, y en particular al caso de Túnez, en que el arrendamiento de impuestos fue especialmente importante<sup>1</sup> y sigue siendo predominante respecto a una actividad, la imposición sobre las transacciones en los mercados periódicos (en su mayor parte semanales). En realidad, el principal propósito de este escrito es explicar precisamente por qué predomina el arrendamiento de impuestos en la imposición de los mercados periódicos tunecinos y, a partir de ello, identificar las condiciones en que tal cesión o arrendamiento de impuestos puede ser el medio más satisfactorio para recaudar los impuestos.

Nuestro escrito está dividido en las siguientes secciones: La sección 1 repasa selectivamente la experiencia histórica, buscando indicios del crecimiento y decrecimiento de la cesión de impuestos en diversos marcos. La sección 2 describe el origen del arrendamiento de impuestos en Túnez y en particular la forma en que se aplica a los mercados semanales del país. La sección 3 emplea un esquema sencillo de coste de transacción para explicar las variaciones en la frecuencia del arrendamiento de impuestos a lo largo del tiempo en Túnez y en el conjunto del mundo. Finalmente la sección 4 nos da algunas conclusiones así como sugerencias para la política y la futura investigación.

## I. ALGUNAS EXPERIENCIAS HISTÓRICAS DE ARRENDAMIENTO DE IMPUESTOS

Parece que el arrendamiento de impuestos fue la modalidad predominante de recaudación de impuestos en la Agricultura en el Imperio Romano (Latouche

1. Véase en especial, Inalcik (1973).

(1961)). Sin embargo, al cabo de un tiempo, el arrendamiento de impuestos fue sustituido por contratos salariales, lo cual se debió en buena parte al incumplimiento por los arrendatarios de impuestos. Ello fue especialmente frecuente en las etapas más tardías del Imperio Romano cuando, a medida que declinaban ley y orden, los trabajadores agrícolas, que estaban cada vez más expuestos a invasiones, empezaron a abandonar sus tierras y/o a invertir menos en sus tierras, lo que hizo que se produjera menos: Y como las rentas pagadas por los arrendamientos de impuestos se fijaban por la experiencia anterior, éstos se hicieron cada vez más un negocio ruinoso, lo que llevó a los arrendatarios de impuestos a abandonarlos voluntariamente<sup>2</sup>.

Otro factor puede haber sido que, a medida que los arrendatarios de impuestos se convirtieron en más fijos o permanentes, su deseo de maximizar su propio ingreso puede haber hecho que exigieran gradualmente un creciente control sobre las operaciones de arrendamiento de los impuestos, incrementando así la base de su propio poder político en detrimento de la del Estado Romano y haciendo menguar la capacidad del Estado para obtener ingresos de ellos.

Hicks (1969) atribuye el renacimiento del arrendamiento de impuestos en la Europa del final de la Edad Media a la creciente necesidad de financiamiento y crédito por parte de los Estados. Así no sólo se podía arrendar el derecho a recaudar impuestos a cambio de una renta fija a pagar por adelantado, sino también, si la necesidad de ingresos era lo suficientemente acuciante, se podía vender el derecho a recaudar impuestos indefinidamente en el futuro, con el fin de permitir al Estado recaudar el valor presente de las corrientes de ingresos netos generadas por todos los impuestos actuales y futuros. Pero aunque el derecho a recaudar los impuestos fuera simplemente arrendado, el arrendatario de los impuestos estaba normalmente en buena situación para hacerse con préstamos que a su vez eran remitidos al Estado. Por contra el Estado, hasta hace relativamente poco, era normalmente relativamente débil, y no tenía capacidad para pedir prestado por sí mismo, ya que generalmente habría resultado difícil a los acreedores hacerse pagar por el soberano. Como ha señalado Fryde (1958), incluso para los arrendatarios de impuestos, el conceder crédito al Estado podía ser problemático cuando el Estado no estaba dispuesto o era incapaz o muy lento en el pago de sus deudas. Aunque a veces los mercaderes, que eran a un tiempo arrendatarios de los impuestos, formaban un sindicato estrechamente unido para rescatar sus préstamos no pagados por el Estado, sin embargo,

2. Este problema no se presentaría si los pagos fijos que se han de realizar fueran flexibles a la baja. En las situaciones en que los contratos solo se renovaban poco frecuentemente y los gobiernos se encontraban ligados a gastos fijos, cabe imaginar que los arriendos pagados por los arrendatarios de impuestos serían, pues, insuficientemente flexibles a la baja.

gradualmente el poder del Estado se incrementó respecto al de los arrendatarios de impuestos.

Hacia el siglo XVI, la forma predominante en Europa de recaudación de impuestos era el arrendamiento de impuestos. En este período proliferaron varios tipos de impuestos indirectos sobre las transacciones, y como señaló Jeannin (1972), los arrendatarios de impuestos eran frecuentemente los principales mercaderes en la actividad pertinente a las transacciones gravadas.

El derecho a ser arrendatario de los impuestos era frecuentemente subastado en concurso público abierto. Y la precisión de pagar por adelantado frecuentemente hacía que el arrendatario de los impuestos incurriera en endeudamientos de los que no siempre podía salir: en realidad no pocos arrendatarios de impuestos fueron víctimas de sus acreedores. Los arrendatarios de impuestos, pequeños y financieramente débiles, se encontraban a menudo en una posición desventajosa respecto a la otra parte, mayor y mejor provista, puesto que se endeudaban con los mercaderes más ricos de la misma actividad y a quienes se suponía que tenían que exigir los impuestos. Pero que los arrendatarios de impuestos quebraran o fueran financieramente débiles no interesaba naturalmente al Estado, ya que en ese caso difícilmente podrían contraer préstamos para el Estado. De modo que cuando (por la razón que fuera) sus arrendatarios de impuestos eran incapaces de cumplir bien su cometido, el Estado se veía obligado a realizar por sí mismo la recaudación de impuestos, al menos como solución de emergencia. De modo que, para evitar estos problemas y para aprovecharse de la puesta en común del riesgo, en el siglo XVII fueron muy frecuentes los arrendamientos "grandes" o "generales" de impuestos, en especial en Inglaterra (Newton, (1918)) y Francia (Mathews (1958)). En estos nuevos tipos de arrendamientos de impuestos se garantizaba a menudo por más de un año el derecho a recaudar los impuestos (práctica que había sido común anteriormente). También la esfera de actividad del arrendatario de impuestos solía ser más amplia que antes. Estas fuerzas tendieron a concentrar los arrendamientos de impuestos en manos de unos pocos grandes y acaudalados mercaderes-banqueros-arrendatarios de impuestos.

En consecuencia, el carácter competitivo de la subasta tendía a dejar paso a una negociación bilateral con el agraciado por el arrendamiento de los impuestos. Este podía verse empujado en ocasiones a realizar algunos pagos para mantener el favor. Esto era especialmente corriente en la Francia pre-revolucionaria, en que el cargo de recaudador de impuestos se confería alternativamente en forma rotatoria por nombramiento entre los terratenientes acaudalados. El rey establecía normalmente ambiciosas cuotas para la recaudación de impuestos que, si no se satisfacían, tenían que ser provistas por el mismo arrendatario de los impuestos, ya que su no cumplimiento se castigaba



para hacerlo efectivo con la confiscación de la propiedad. Con el paso del tiempo, los reyes aprendieron que se podía recaudar más dinero, al menos a corto plazo, vendiendo los derechos a recaudar impuestos que arrendándolos (Turgot (1767)).

Para que resultaran valiosas, naturalmente, las reglas del juego tenían que ser estables y el arriendo de impuestos provechoso (al menos para recaudadores eficientes de los impuestos). Pero a medida que los arrendamientos pagados con anterioridad se alargaban, el Estado, al cabo de un tiempo, tenía que enfrentarse con un inevitable declive de los ingresos corrientes. De modo que, una vez que esto sucedía, la motivación del Estado en favor del mantenimiento del sistema vigente y las reglas del juego resultaba minada y el Estado se veía inducido en muchos casos a declarar nulos los arrendamientos vigentes (de los impuestos) y a recaudar sus propios impuestos contratando recaudadores de impuestos con la modalidad de contratos salariales. Realmente, acabar con el Antiguo Régimen en este aspecto fue uno de los objetivos principales de la Revolución Francesa.

Naturalmente no todos los arrendatarios de impuestos sucumbían entrando en quiebra o ante el poder del Estado; los arrendatarios de impuestos fuertes y poderosos podían sobrevivir e incluso medrar. Pero, por otra parte, cuanto mayor era el poder del arrendatario de impuestos, mayor era la probabilidad de que abusara, al recaudar más de lo que especificaban legalmente los impuestos, a costa de los contribuyentes. A lo largo del tiempo, los grandes, con exceso de celo, y monopolistas arrendatarios de impuestos, llevados del deseo de recaudar tanto como pudieran en concepto de impuestos, tendían a abusar de su poder maltratando a los contribuyentes, ganándose pues el arriendo de impuestos una mala reputación. Y ello llevó a que se pidiera una mayor vigilancia por parte del Estado de las actividades de los arrendatarios de impuestos.

Naturalmente, una vez que el Estado se vio obligado a contratar a supervisores, o empleados, de la recaudación de impuestos o para utilizarlos en caso de emergencia (como en el caso de la quiebra del arrendatario de los impuestos), el coste adicional para el Estado de recaudar por sí mismo los impuestos se veía considerablemente reducido. También el creciente poder del Estado puede haberle hecho más fácil recoger por sí mismo los impuestos que se le debían. Aunque la evasión de impuestos es un serio problema bajo la modalidad de contratos salariales, hacia el siglo XIX este tipo de contrato se convirtió en el predominante. Como Hicks (1969) señaló, la tendencia hacia el predominio de los contratos salariales en la recaudación de impuestos se vio facilitada por la difusión de la contabilidad por partida doble y por la publicación de tales cuentas, lo que tenía el efecto de disminuir los costes de transacción de la recaudación de impuestos con agentes que no tuvieran un conocimiento

profundo de las actividades gravadas.

Elvin (1973) y Ho (1959) trazan la historia, de algún modo paralela, del arriendo de impuestos en China, donde el Estado era relativamente débil y los códigos impositivos relativamente complejos; en este país, la vulnerabilidad del sistema frente al fraude en el cobro de impuestos por parte de los arrendatarios recaudadores que se extralimitaban en su celo era un problema que reaparecía una y otra vez. En consecuencia, durante la mayor parte de la historia china el oficio de arrendatario de impuestos era objeto de menosprecio por parte del común de la población<sup>3</sup>.

Pese a la importancia que tuvo en Europa, China y otros países durante importantes periodos de tiempo y en muchas actividades, el arrendamiento de impuestos fue aún más importante durante un periodo de tiempo más largo en el Imperio Otomano. E incluso en aquellas tierras situadas en los bordes o fronteras del imperio y que estaban influidas indirectamente por este imperio otomano, tal como la India bajo la dinastía mongola en los siglos XVI y XVII, el arriendo de impuestos parece haber sido la modalidad predominante de recaudación impositiva (Habib (1963, 1967)).

Sin embargo, incluso en el interior del Imperio Otomano hubo periodos en que el arriendo de impuestos prevaleció mucho menos y adoptó una forma algo diferente. En realidad la forma que adoptó dependió en gran medida de las cambiantes necesidades del Estado (Inalcik (1973), Baer (1968), Lewis (1979), Shaw (1968) y Shaw and Shaw (1977))<sup>4</sup>. Por ejemplo, dada la importancia de la caballería en la aparición y primera expansión del Estado Otomano en los siglos XIV y XV, y la abundancia relativa de tierra, procedente de los territorios conquistados, en manos del Estado, al principio, los derechos para recaudar impuestos sobre las tierras recientemente conquistadas se daba simplemente en forma de tierra "timar" a los caballeros ("sipahi") como recompensa por su leal servicio en tiempos de necesidad (Inalcik (1973), Shaw (1968)). Pero una vez que la expansión territorial otomana alcanzó su cenit, y por tanto se hizo más escasa la tierra, y se incrementó, en relación a la caballería, la importancia en la guerra de la infantería permanente y asalariada, de los jenízaros, de las armas de fuego que había que comprar y de la pólvora, aumentó la necesidad del Estado de recaudar impuestos en forma de dinero y decreció su capacidad para proveer de tierra a los arrendatarios de impuestos. Por consiguiente pasó de la modalidad de arrendamiento de impuestos "timar-sipahi" a recaudar directamente por medio de agentes asalariados, que solían ser perteneciente a minorías o extranjeros. Una razón del empleo de miembros de minorías como recauda-

3. Véase en especial Elvin (1983).

4. Ver también Donohue (1984) y Rafeq (1984).

dores puede ser que fuera que se sentirían más temerosos de ser sorprendidos evadiendo el trabajo, o de ser corruptos, que los militares, los burócratas musulmanes u otras personas naturales de las diversas provincias del Imperio Otomano<sup>5</sup>. Sin embargo, pese a este empleo de miembros de minorías o extranjeros en las actividades de recaudación, la evasión de los impuestos se hallaba relativamente extendida en todos los lugares del Imperio Otomano en que estaban en vigor contratos salariales para la recaudación de impuestos.

En consecuencia, hacia el siglo XVI, cuando Túnez y el resto del Norte de Africa habían pasado a ser dominio del Imperio Otomano, el gobierno turco se vió obligado a volver al arrendamiento de impuestos. Y la práctica del arrendamiento de impuestos en los territorios del Imperio Otomano se vió facilitada por el hecho de que las leyes fiscales eran familiares para la mayoría y casi todos las consideraban justas. Esto se debía en gran parte a que los impuestos se hallaban articulados en la Ley Islámica, conocida por todos los musulmanes y por los no musulmanes que vivían en regiones gobernadas por musulmanes. Muchos de estos impuestos eran fáciles de evaluar, ya que consistían en un tipo fijo tal como un décimo, un cuarto, etc., según el artículo gravado.

Aunque los arrendatarios de impuestos no eran los dueños de la tierra, su interés en recaudar el máximo de impuestos, limitados por los tipos impositivos establecidos por una ley, que no era fácil que fuera transgredida debido a su origen religioso, les llevó a ejercer un control considerable sobre las actividades de los campesinos y trabajadores agrícolas. Con el paso del tiempo, el control que ejercían los arrendatarios de impuestos sobre los agricultores llegó a ser tan extremado que los agricultores no podían escoger qué producir sin el previo visto bueno del arrendatario de impuestos. Al igual que en Europa, la duración de los contratos de arrendamiento de impuestos tendió a hacerse cada vez más larga, y en algunos casos se heredaba de padres a hijos. Con el paso del tiempo, a medida que disminuía gradualmente el poder del Estado y aumentaban los poderes monopolistas de los arrendatarios de impuestos, el sistema se vio cada vez más expuesto a abusos por parte de los arrendatarios recaudadores que se dejaban llevar de un exceso de celo. El carácter competitivo de las subastas de arrendamiento de impuestos degeneró, y las autoridades otomanas se tornaron menos deseosas y capaces de supervisar las actividades de los arrendatarios. Y como las formas modernas de empresa sólo llegaron a predominar en el Norte de Africa y en el Oriente Medio más tardíamente que en otros lugares, la aparición y popularización de los sistemas formales o metódicos de contabilidad sufrió un retraso, resultando con ello más elevados los costes de transacción

5. Es lo que sugiere Issawi (1982).

para el Estado de la recaudación de impuestos por medio de contratos salariales. También se vio facilitada la viabilidad económica del arrendamiento de impuestos por el hecho de que la mayoría de las actividades urbanas estaban organizadas en gremios específicos para cada oficio, cada uno de ellos con un jefe (que en Túnez se llamaba "amin"), a quien se podía exigir que recaudara los impuestos de los miembros del gremio, para el gobierno. En consecuencia, las técnicas del arrendamiento de impuestos siguieron siendo competitivas comparadas con los contratos laborales, en las actividades de recaudación de impuestos, durante más tiempo en este país que en Europa y Norteamérica.

Con el paso del tiempo, sin embargo, y bajo la influencia de los regímenes coloniales y, dado que prácticamente todos ellos empleaban contratos salariales en sus actividades de recaudación de impuestos, los contratos salariales se convirtieron en los más frecuentes incluso en Norteáfrica y Oriente Medio. Y una vez que los contratos salariales se convirtieron en la modalidad establecida de contrato en las actividades de recaudación, resultó además que los recaudadores de impuestos asalariados que experimentaban aversión al riesgo se las arreglaron para organizarse en defensa de sus intereses, haciendo así más difícil incluso la misma consideración del retorno al arrendamiento de impuestos (en el que la carga del riesgo resulta trasferida del Estado al recaudador de impuestos).

## II. ARRENDAMIENTO DE IMPUESTOS EN TÚNEZ

Ya es hora de que volvamos nuestra atención más específicamente a Túnez. Entre la última mitad del siglo XVI y la última mitad del siglo XIX Túnez estaba dominada (a veces sólo nominalmente) por el Imperio Otomano. Por tanto no debe sorprendernos, si consideramos la preferencia de las autoridades otomanas por el arrendamiento de impuestos, que tal arrendamiento estuviera muy extendido durante este periodo en Túnez.

Pero antes de esta época, incluso bajo la dinastía de los Abásidas durante la última parte de la Edad Media, el arrendamiento de impuestos sólo se practicaba raramente. Estos raros casos de arrendamiento de impuestos tuvieron lugar en la recaudación de los derechos y tasas aduaneros sobre el vino, e incluso en estos casos los derechos de arrendamiento de impuestos se asignaban no a miembros de la mayoría musulmana sino a individuos de la minoría cristiana (Brunschvig (1974)). Con anterioridad, pero después de la conversión de Túnez al Islam en el siglo VII después de Cristo, no se practicaba probablemente en absoluto. Esta suposición se basa en el hecho de que el Islam condenaba implícitamente el arrendamiento como medio de recaudar impuestos (Benaïssa (1982)). Además

existen muchas pruebas de que en la época de los grandes califas del Islam los recaudadores de impuestos eran invariablemente empleados permanentes, pagados con cargo al presupuesto estatal. Estos recaudadores eran elegidos de entre los "predicadores de la fe" para que estuviera fuera de sospecha su honestidad e integridad (Ibn Khaldoun (1978)).

Con el transcurso del tiempo, y especialmente con la expansión del territorio islámico, se convirtieron en responsables de la recaudación de los impuestos los gobernadores provinciales ("wali" o "amil"), que se valían de un cuerpo especializado de recaudadores asalariados de impuestos. Los gobernadores, que naturalmente eran funcionarios del Estado, estaban autorizados a retener parte de los impuestos recaudados, lo necesario para cubrir sus propias necesidades, así como las del personal civil y militar que de ellos dependía, lo que constituía pues una cierta combinación de contrato salarial y a la parte.

Los contratos salariales y mixtos (combinación de salariales y a la parte) continuaron predominando, pese a que hay pruebas de grandes abusos en la recaudación de impuestos hasta poco antes del advenimiento del Imperio Otomano. En particular, los gobernadores (llamados entonces "caïds") debido a que no eran objeto de supervisión, tal como cabía esperar y ha sido posteriormente confirmado por relatos de numerosas quejas a la autoridad central (Dachraoui (1981)), tendían por una parte a gravar por encima de los tipos impositivos legalmente determinados y, por otra, a informar a la baja respecto al monto recaudado.

Durante el período otomano, y especialmente en la última mitad del siglo XVI, se extendió el arrendamiento de impuestos no sólo a los derechos de aduanas y a la tasa sobre los "chechias" (los sombreros de fieltro que Túnez exportaba a Africa y el Oriente Medio), sino también a los impuestos sobre las transacciones al por menor y al por mayor, y sobre los monopolios estatales tales como los del tabaco, la sal y adornos (o vestidos) de piel. Los gobernantes locales "beys" empleaban además el arrendamiento de impuestos para obtener ingresos de las tierras agrícolas que regían.

En todas estas actividades, los arrendamientos ("lizma") se concedían a individuos ricos y relativamente merecedores de confianza y a no musulmanes (cristianos y judíos). La concesión para recaudar impuestos regulares (sobre la riqueza y sobre la renta), así como otros impuestos especiales en el caso de que recayeran sobre una población sedentaria, se atribuía a los gobernadores locales ("caïds"). Y en el caso de que se tratara de una población tribal y nómada estos impuestos eran recaudados directamente por los jefes militares<sup>6</sup>.

6. En aquellas zonas menos controladas por el poder central, esos impuestos eran normalmente recaudados una vez al año por tropas enviadas para este fin específico desde Túnez al mando del heredero del Trono (en cuya lealtad se podía confiar) (Hénia (1980), Chèrif (1986)).



A comienzos del siglo XVII y en especial en el reinado de Hammuda Pasha a fines del siglo XVIII<sup>7</sup>, el derecho al arrendamiento de impuestos, que con anterioridad pertenecía al gobernador provincial (caïd) en cada provincia y se basaba en la reputación, y que a veces era hereditario, empezó a ser asignado basándose en subastas relativamente públicas (Chérif (1986)). Ya a finales del siglo XVII estos caïds-lazzam (gobernadores y al tiempo arrendatarios de impuestos) empezaron a constituir un grupo estable e inmensamente importante. Estaban organizados de modo jerárquico con un caïd jefe ("caïd-el-quwwad") en la cúspide. Muchos de estos caïds amasaron considerables fortunas y junto con otros arrendatarios constituyeron dinastías virtuales del dinero y del poder y se convirtieron en los verdaderos pilares del régimen de los beys. Cuando hacía falta podía contarse con ellos para que hicieran grandes sacrificios financieros para ayudar a las necesidades de financiación pública en años difíciles, así como para ayudar a los beys a armar sus tropas y resistir los ataques exteriores, como el de Argelia en 1807 (Chérif (1986)).

Dado que los caïds-lazzam eran los gobernadores provinciales, es decir los representantes de la administración central en las provincias, tenían por tanto a su disposición a todos los militares y policías estacionados en la región y no es pues sorprendente que tuvieran lugar numerosos e indescriptibles abusos sobre la población local. Chérif (1986), por ejemplo, señala que el castigo ejercido por el caïd-lazzam por no cumplir con la obligación de pagar los impuestos se consideraba como "una desgracia peor que la muerte".

A mediados del siglo XIX, con el reformador Khereddine, se separaron las funciones de caïd y de arrendatario de impuestos, y la recaudación de impuestos empezó a ser administrada de nuevo por medio de agentes salariales regulares que tenían que entregar todos los impuestos recogidos a las autoridades. Se prohibió asimismo el empleo del ejército para recaudar los impuestos en las zonas tribales (Smida (1970)). Así empezó el declive del arrendamiento de impuestos y su sustitución de nuevo por los contratos salariales en las actividades de recaudación. Y esta tendencia prosiguió e incluso se acentuó durante el periodo de la dominación francesa, hasta el punto que los contratos salariales llegaron a predominar en todas las modalidades de recaudación de impuestos tanto en zonas urbanas como rurales.

Después de la independencia, el deseo de los jefes del gobierno de ayudar a la población por medio del empleo proporcionado por el gobierno y la adhesión de este gobierno (aunque cada vez más tímida y nominal) a los principios socialistas, ha propiciado que prevalecieran los contratos salariales en la recaudación de impuestos en Túnez.

7. Hénia (1980) cita al bien conocido escrito del siglo XIX Ahmed Ibn—Abi-Diyaf (1963-66) para apoyar esta aseveración.



El único sector de la actividad recaudadora de impuestos en que predomina el arrendamiento de impuestos, aunque no exclusivamente, es en los mercados periódicos (no permanentes) del país<sup>8</sup>. Mientras los mercados diarios son generalmente gravados directamente por agentes asalariados, que en muchos casos no tienen otra cosa que hacer que recoger un alquiler por el empleo de un puesto de determinado tamaño y situación en el mercado, sin embargo, los mercados periódicos, la mayoría de los cuales son rurales, vienen generalmente gravados por un arrendatario de impuestos, al que se adjudica el derecho a recaudar tantos impuestos como pueda (sujeto a la limitación de los tipos impositivos establecidos por la ley) si es el que más puja en una subasta pública organizada por el ayuntamiento de la localidad en que está situado el mercado. Realmente, según un decreto del bey de 1919, se concedía a los municipios el derecho a recaudar los impuestos en los mercados periódicos y diarios dentro de sus límites. Más recientemente (en 1963) se decretó que los mercados que se encuentran fuera de los municipios fueran incluidos en la jurisdicción de los Consejos de los Distritos en que se hallan. Pero prescindiendo de si la forma de gobierno de que se trate sea un ayuntamiento o un consejo de distrito, se pueden considerar tres modalidades distintas de gestión y gravamen de los mercados periódicos: a) "régie directe" en que el responsable de la gestión y gravamen de estos mercados es un empleado asalariado del gobierno; b) "régie intéressée" o "indirecte", en que se confieren al agente esas funciones a cambio de concederle el derecho a quedarse con una cuota específica de los ingresos de la recaudación de impuestos, y c) el arrendamiento de impuestos en que se subasta (generalmente al mayor postor) en pública subasta el derecho a recaudar los impuestos a los tipos impositivos establecidos por la ley nacional.

Sin embargo, en la práctica el uso de la "régie directe" esta limitado al mercado de alfombras y a diversas otras circunstancias excepcionales que se señalan posteriormente, y el régimen de "régie intéressée" no se aplica en la actualidad. Por consiguiente, la modalidad predominante de contrato para recaudar impuestos en los mercados periódicos es el arrendamiento de impuestos.

Las condiciones del contrato y las normas para la adjudicación de estos contratos al arrendatario de impuestos por medio de subasta pública se hallan codificadas por el Ministerio del Interior; y, por tanto, son las mismas para todos los municipios del país. Es muy probable que las codificaciones introducidas por el Ministerio del Interior den forma simplemente a lo que ha venido siendo

8. También se emplea el arrendamiento de impuestos para recaudar los impuestos sobre la tierra municipal —normalmente inexplorada— cuando dicha tierra se emplea para fines privados, por ejemplo para instalar cafés, restaurantes, ferias o mercados y otras actividades.

una práctica común. Y no hay indicios de que se haya tratado deliberadamente de cambiar las instituciones.

En vista de la importancia que tienen las subastas públicas vigentes del arrendamiento de impuestos para el Estado y para explicar el empleo continuado de tal arrendamiento de impuestos en los mercados periódicos de Túnez, consideramos que interesa describir brevemente las normas de la subasta y el procedimiento para seleccionar la puja vencedora: En primer lugar, la fecha y lugar de la subasta pública debe anunciarse con anticipación en el *Journal Officiel* (Periódico Oficial) de la República. Y, aún más importante, varios municipios anuncian también el tiempo y lugar de su subasta en los periódicos locales y en lugares públicos de diversas partes del país. Como indican estos medios de comunicación, y la ausencia de restricciones de residencia (como ser del mismo municipio o distrito en que está situado el mercado), se pretende que el concurso sea de carácter *nacional* con las menores restricciones posibles. Las únicas exclusiones son para quienes a) han defraudado en algún contrato anterior de arrendamiento de impuestos en que hubieran participado, b) hayan sido llevados a los tribunales y encontrados culpables de infracciones previas a la ley relacionada con los mercados periódicos (tal, por ejemplo, como obligar a los mercaderes a pagar más de lo que permitían las leyes impositivas relativas a esos mercados), y c) también se puede excluir por razones de “moralidad” (una limitación más bien vaga que no parece haber sido usada).

Todo postor debe realizar un depósito igual al 10% del precio que tuvo el año anterior el arrendamiento de impuestos. El postor vencedor (la puja más alta) debe también depositar dentro de las veinticuatro horas de la adjudicación un pago de garantía de un cuarto de la puja ganadora. El pago en garantía sólo se reembolsa al final de año y sólo si han sido satisfechas todas las obligaciones contraídas por el arrendatario de impuestos respecto a la ciudad o distrito. Estas exigencias están obviamente dirigidas a seleccionar los candidatos con una mínima solvencia financiera y a proteger al municipio del riesgo de fraude. Si el postor vencedor no hace el pago en garantía a las veinticuatro horas, el municipio o ayuntamiento tiene dos opciones, o bien aceptar otro postor o convocar una nueva subasta. Y si en la nueva subasta el precio obtenido estuviera por debajo del anterior, el postor vencedor en la anterior puja, que no ha hecho frente a sus obligaciones, será obligado a indemnizar la diferencia entre las dos pujas vencedoras en las dos subastas. Esta norma estaría destinada a disuadir de entrar en colusión y proteger a los municipios de los efectos demostración del fallo del postor vencedor en la primera subasta, en las posteriores pujas. Y también puede interpretarse que la opción de convocar una nueva subasta pública impulsa la máxima competencia posible en cada subasta anual.

Se exige al arrendatario de impuestos que pague el precio completo del arrendamiento de impuestos en mensualidades iguales, pagaderas a principios de cada mes. El hecho de que los pagos tengan una frecuencia mensual reduce grandemente las exigencias financieras para el arrendatario de impuestos y por tanto tiene el efecto de animar a que entre más gente en las subastas de arrendamientos<sup>9</sup>. Si bien en teoría se exige que presente una contabilidad mensual de los impuestos recaudados, por medio de un sistema de recibos numerados, así como que recabe el consentimiento del municipio (del ayuntamiento) respecto a la elección del personal que va a emplear en las operaciones de recaudación de los impuestos, en la práctica estas exigencias sobre la forma de operar de los arrendatarios de impuestos no son vigentes. Más importante es que, al gravar el mercado, el arrendatario de impuestos debe basarse en tipos impositivos especificados para todo el país por un decreto presidencial<sup>10</sup>. Y como los tipos impositivos establecidos por el decreto presidencial no han variado durante muchos años, no es probable que se engañe a los comerciantes haciéndoles pagar más de lo que estipula la ley. Aunque ello no significa que el arrendatario de impuestos no pueda extorsionar a los mercaderes de otra forma y, realmente en algunos municipios hay constancia de quejas relativamente frecuentes de los mercaderes respecto a que han sido gravados en exceso por los arrendatarios de impuestos.

Los arrendatarios de impuestos nunca, prácticamente, operan en solitario, sino que contratan ayudantes a los que pagan un salario durante un período corto, aunque con la promesa de que el contrato será renovado si el rendimiento es satisfactorio. Y se emplea un sistema de recibos internos para ayudar al arrendatario frente a una información a la baja por parte de sus trabajadores. Y frecuentemente, los diversos trabajadores asalariados pueden comprobar su honestidad mutuamente. Para evitar que recaudadores de impuestos amigos de los mercaderes informen a la baja de los impuestos que éstos deben, los arrendatarios de impuestos eligen a muchos de sus empleados de fuera de la región y basándose frecuentemente en su comportamiento agresivo y en su lealtad. Aunque la ley prohíbe subcontratar, en la práctica es muy común que el arrendatario (sub)contrate parte de su arrendamiento de impuestos a corto plazo a sus propios empleados<sup>11</sup>.

Pero, pese a los esfuerzos deliberados de las autoridades locales y de la

9. Además, en la práctica, no se exige estrictamente la regularidad en los pagos.

10. Si bien el decreto presidencial sólo establece tipos impositivos máximos, dejando a los ayuntamientos libertad para fijar sus propios tipos, los decretos municipales, prácticamente sin excepción, fijan los tipos a los niveles máximos permitidos nacionalmente.

11. Ver especialmente Chaouch (1975).

legislación nacional para propiciar la subasta competitiva de los arrendamientos de impuestos que comportan riesgo, la asimetría en la información respecto al valor de los arrendamientos tiende a sesgar la licitación en favor de los actuales detentadores, haciendo que el proceso de licitación sea incompletamente competitivo. En consecuencia, el ritmo de rotación o sucesión de los que detentan los arrendamientos de impuestos es muy bajo. E incluso cuando se da sucesión o rotación, el cambio suele ser simplemente de un miembro a otro dentro de una determinada coalición de arrendatarios, aliados entre sí a escala nacional<sup>12</sup>. No sólo son estas condiciones, que predominan en las subastas del género, propiciadoras de que el mercado no funcione bien<sup>13</sup>, sino que los que pertenecen al cártel o coalición tienen todo su interés en proseguir así y, por tanto, en desinformar deliberadamente a los otros postores con pujas erráticas o irregulares. Uno de los entrevistados nos contó el caso en que el detentador de un arrendamiento de impuestos impidió a otros postores entrar en el lugar de la subasta empleando la fuerza física. A largo plazo estos factores hacen que aumente el riesgo real para los postores potenciales y se reduzca el precio de las pujas vencedoras. La existencia de estas coaliciones o cárteles puede atribuirse en parte a los beneficios compartidos de riesgo e información que conllevan.

### III. UN ANÁLISIS BASADO EN EL COSTE DE TRANSACCIÓN DE LAS VARIACIONES DE LA OCURRENCIA DE ARRENDAMIENTOS DE IMPUESTOS A TRAVÉS DEL ESPACIO Y EL TIEMPO

Tal como se describió en la anterior sección, las actividades de recaudación de impuestos suelen comprender unas cuantas funciones distintas aunque relacionadas entre sí, entre las que podemos enumerar la identificación de las actividades a gravar, la evaluación, la recaudación y la ejecución judicial y el recurso respectivo, cada una de las cuales pueden ser realizadas por un agente distinto con un tipo de contrato también distinto.

Naturalmente, las modalidades básicas alternativas de contrato para cualquiera de estas funciones son la salarial, la de la parte y la de arrendamiento por una renta dada. Y dentro de tales modalidades se dan, claro está, dependiendo de la forma y plazo del pago y de otros factores, numerosas variantes. Pero cada una de estas formas básicas de contrato pueden hallarse expuestas a comporta-

12. Estos cárteles están prohibidos por la ley (Chaouch (1975)).

13. A diferencia de lo que sucede en los mercados de coches de segunda mano y en otros, el detentador de un arrendamiento de impuestos no puede revenderlo, lo que implica que este medio potencial de limitar los fallos del mercado no existe en este caso.

miento oportunista por las partes del contrato. En el caso de contratos con salarios (fijos), el agente recaudador de los impuestos tiene incentivo para evadir el trabajo o menguar en su esfuerzo dedicado a recaudar impuestos. Bajo un contrato a la parte, el agente se sentiría menos interesado en atenuar ese esfuerzo, pero al mismo tiempo tendría un mayor interés en informar a la baja sobre los impuestos recaudados. Y bajo un contrato de arrendamiento de impuestos por una renta fija, el recaudador de impuestos podría verse tentado a excederse en la recaudación de impuestos y/o a abusar de los individuos a gravar, o a tratar mal cualquier activo empleado en las actividades de recaudación de impuestos.

Y como la mayoría de las transacciones gravables, y en especial las de los mercados periódicos, son arriesgadas, y debido a que puede variar la capacidad y disposición a afrontar el riesgo de las diversas partes de los contratos de recaudación de los impuestos, también será un factor importante el elemento riesgo. En realidad, la presencia de este elemento de riesgo en forma de aleatoriedad del tiempo meteorológico, de la producción, del empleo y de las condiciones del mercado, tiende a incrementar la posibilidad de que se dé comportamiento oportunista en las diversas modalidades de contrato. Y ello se debe a que las condiciones desfavorables dificultan el que se pueda distinguir entre la influencia de estos factores exógenos, de una parte, y de otra la falta de esfuerzo laboral o la información a la baja sobre lo recaudado. Bajo los contratos salariales, la carga del riesgo en las actividades de recaudación de impuestos recae sobre el patrono (el Estado); bajo el arrendamiento de impuestos sobre el recaudador de los impuestos; y en los contratos a la parte el riesgo se halla repartido.

Y si bien por medio de la supervisión pueden controlarse las diversas manifestaciones de comportamiento oportunista que pueden presentarse en las diversas formas de contrato, sin embargo, esa supervisión supone un coste. Naturalmente la importancia potencial de las diversas formas de comportamiento oportunista a que están expuestas las diversas modalidades de contrato varía de una situación a otra. Así, por ejemplo, el riesgo de mal uso del activo se incrementará cuando la actividad requiere activos costosos y frágiles; asimismo se acentuará la evasión del trabajo en actividades intensivas en trabajo. Y como cada modalidad alternativa de contrato goza de una ventaja comparativa para enfrentarse a tales problemas (así, por ejemplo, los contratos de arrendamiento tienen ventaja para enfrentarse a la evasión del trabajo y los contratos salariales para habérselas con el problema del mal uso de los activos), se seleccionará una u otra modalidad de contrato de modo que se solventen o mitiguen los problemas más importantes. En realidad, el enfoque del coste de transacción sobre la elección de contrato establece que, al menos a largo plazo



(es decir prescindiendo de los costes del cambio y de la inercia) se elegirán generalmente aquellas modalidades de contrato que minimicen (el "exceso de carga o gastos" de) los costes totales de transacción.

La antes mencionada multiplicidad de funciones que supone, o de las fases que precisa, la recaudación de impuestos (empezando por la identificación de las actividades gravables y terminando por el recurso), resulta particularmente importante para las actividades de recaudación de impuestos y para el modo en que se organiza en los mercados periódicos de Túnez. Y puede esperarse que las funciones de identificación, evaluación y recaudación estén separadas y asignadas a diferentes agentes, en las situaciones en las que se dan sensibles en economías de especialización y de escala en estas funciones individuales y en que no es preciso realizar tales funciones al mismo tiempo, como, por ejemplo, en el caso de la contribución territorial o de inmuebles. Y puesto que se requerirá una supervisión para coordinar a estos agentes independientes y sus funciones, y es probable que se den economías de esfera de aplicación en tal supervisión, en el caso de la recaudación territorial será preferible el empleo de contratos salariales con supervisión jerárquica. Además, cuanto más técnica sea la naturaleza de las actividades con las que se realizan tales funciones y cuanto más se pueda sospechar que la existencia de sesgo subjetivo en el agente recaudador puede minar la sumisión del contribuyente, mayor será la ventaja de separar estas funciones entre diversos agentes, y, por tanto, más probable será que se empleen contratos salariales en la recaudación de impuestos. Por otra parte, si no hay economías de escala y especialización en las funciones o fases individuales del proceso de recaudación de impuestos, pero sí se dan economías de esfera de aplicación en ellas, cabe esperar que sea ventajosa la combinación de diversas formas de contrato, tal como es el caso en el arrendamiento de impuestos.

Estos principios pueden explicar en buena parte las variaciones que se presentan en la vigencia de los arrendamientos de impuestos y de los contratos salariales a lo largo del espacio y del tiempo, especialmente en el caso de Túnez.

Respecto a la experiencia histórica, hay que señalar a guisa de ejemplo, que, a medida que las importaciones empezaron a llegar en grandes barcos, que sólo podían descargarse en aquellos puertos con recinto profundo y protegido, se vieron reducidos los costes de transacción de la recaudación de los derechos aduaneros a la importación, y se hizo más fácil el supervisar el esfuerzo laboral de los recaudadores de impuestos con contrato salarial. Y como esto ocurrió históricamente hace bastante tiempo, ello explicaría sin duda por qué el impuesto de los derechos aduaneros fue uno de los primeros en que el arrendamiento de impuestos se vió sustituido por recaudadores de impuestos con una base salarial. Asimismo, la importancia que en la determinación del



producto agrícola tienen los factores cualitativos no fácilmente observables, así como la importancia relativa del tiempo meteorológico en su determinación, explica, sin duda, por qué ha sido históricamente frecuente el arrendamiento de impuestos en el gravamen al producto agrícola.

También la natural importancia de la información privada que poseen aquéllos que tienen experiencia en las actividades gravadas en las actividades relativamente nuevas, tales como nuevos mercados y nuevos procesos de fabricación, puede ayudarnos a explicar por qué ha sido frecuente el arrendamiento de impuestos en el gravamen de las nuevas actividades y por qué los mismos mercaderes o productores pueden ser los arrendatarios de impuestos. Sin embargo a medida que transcurre el tiempo, como 1) hay cada vez más agentes que poseen esa información, 2) aumenta la información de que pueden disponer los funcionarios del gobierno, y 3) se hace más factible e importante el depósito de información (y por tanto se hace más importante el problema de mal uso de los activos que se asocia con los arrendamientos de impuestos), aumentan las ventajas de los contratos salariales en relación a los de arrendamiento de impuestos, lo que explicaría la tendencia en favor de los contratos salariales. Respecto a Túnez, debe señalarse que el arrendamiento de impuestos fue practicado en el mercado de productos al por mayor tunecino en los años inmediatamente posteriores al inicio de dicho mercado; pero más adelante, una vez que podía tenerse una idea más exacta del valor del espacio ocupado y del volumen esperado de las transacciones del mercado, fue sustituido por recaudadores asalariados<sup>14</sup>.

Y cabe esperar que el antes mencionado paso en las leyes fiscales del Imperio Otomano, del pago en especie al pago en metálico, redujera notablemente los costes de transacción de la recaudación de impuestos. No es pues sorprendente que poco después de que tuviera lugar tal cambio, los impuestos sobre la tierra empezaran a ser recaudados por agentes asalariados en vez de exclusivamente por arrendatarios de impuestos (Shaw (1968)). Y abundando en lo mismo Baer (1868) nos proporciona más pruebas al mostrarnos el papel jugado por el arrendamiento de impuestos en Egipto en el mercado "shayks" o "amins", en que la asignación de la cuota de impuestos entre los miembros del gremio fue abolida en favor de la recaudación directa por empleados del Estado con salario fijo, poco después de que las leyes tributarias sobre los mercaderes de los gremios fueran cambiadas por Mohammed Ali en los 1840s en el sentido de exigir el pago en metálico. El que la recaudación de impuestos por recaudadores asalariados tuviera cada vez menor ventaja respecto a los arrendamientos de impuestos (con renta fija), puede atribuirse a que la creciente

14. Ver especialmente Azabou, Kuran and Nabli (1986).

importancia de las economías de escala y de esfera de aplicación en la supervisión podía verse contrarrestada, en cierta medida, por la expansión de la escala y esfera de aplicación de los arrendamientos de impuestos, que pasaron de ser locales y específicos a generales y nacionales, como en los arrendamientos generales de impuestos de Francia (Matthews) (1958). Sin embargo, como antes se señaló, un cambio así no podía hacerse sin que afectara negativamente al grado de competencia en la puja por obtener el derecho a ser arrendatario de impuestos.

Como antes se dijo, otro factor que, en la mayoría de países, contribuyó al cambio secular en favor de los contratos salariales en la recaudación de los impuestos, ha sido la revolución en la contabilidad y la expansión de la contabilidad formal por partida doble, especialmente en los sectores metódicos o modernos. Una vez extendidos los procedimientos de la contabilidad metódica, y cuando rigen los métodos de retenciones por los pagos de nómina (sueldos y salarios), se ve facilitada considerablemente a los gobiernos la recaudación de sus impuestos, sobre las ventas, la renta y los salarios o sueldos. Y como esta información se puede almacenar en archivos, ficheros y computadoras, se verá incrementada la importancia del mal uso de los activos, desventaja asociada con el arrendamiento de impuestos, y no es por tanto de extrañar que no se oiga actualmente hablar del arrendamiento de impuestos en el sector moderno de la Economía, en el que rigen los métodos modernos de contabilidad.

Sin embargo, en otras circunstancias, en que es probable que sea difícil la recaudación de impuestos (es decir cuando los costes de transacción de tal recaudación sean relativamente elevados) pueden resultar importantes las ventajas del arrendamiento de impuestos (o de renta fija) en dicha recaudación. Además, no es preciso limitar la consideración de las ventajas del arrendamiento de impuestos a las que se deducen de una definición estricta de los costes de transacción que intervienen directamente en el proceso de recaudación. Así, por ejemplo, en la agricultura cuando el arrendatario de impuestos tiene que pagar una cantidad fija al gobierno, pero puede libremente (y por tanto tiene incentivo para hacerlo) recaudar tanto como pueda en concepto de impuestos, se verá interesado en que se cultiven los productos agrarios que resultan más provechosos y de la manera más eficiente posible: no es por tanto sorprendente que, en situaciones en que los mercados son lo bastante imperfectos como para no inducir a los agricultores a ser eficientes, los arrendatarios de impuestos han llegado frecuentemente a ejercer un considerable control sobre los agricultores, fabricantes y mercaderes de quienes tienen derecho a recaudar los impuestos legalmente establecidos. Y a medida que los mercados se vuelven más completos y competitivos, y los productores más orientados hacia el mercado, y, por

tanto, a medida que hay menos oportunidades para mejoras adicionales de la eficiencia técnica o de la asignación de recursos, es probable que disminuya esta ventaja del arrendamiento de impuestos.

Otro factor más que favorece la sustitución del arrendamiento de impuestos por la recaudación asalariada es el monopolio del poder policial por el Estado. Teniendo en cuenta la importancia de la coacción física para una fructífera recaudación de los impuestos, en los antiguos tiempos de los gremios, cuando el poder del Estado en Túnez y otras partes del Imperio Otomano era relativamente débil y proliferaban las armas entre la población, resultaba eficiente que los bien armados jefes de los gremios fueran quienes recogieran los impuestos. Pero, en fechas más recientes, como el monopolio de la fuerza ha quedado en manos de los militares, resulta más eficiente que sean los agentes del gobierno quienes recauden directamente los impuestos<sup>15</sup>.

Y muchas de estas consideraciones serán pertinentes para los mercados periódicos de Túnez. En primer lugar, estos mercados son muy informales y rara vez se lleva una contabilidad metódica. En segundo lugar, debido a la infrecuencia e irregularidad de sus actividades, resulta difícil para cualquier agente que sólo estuviera contratado a tiempo parcial en la evaluación, recaudación o ejecución de los impuestos en ese mercado, el ser capaz de hacerlo de un modo eficiente. En tercer lugar, la concentración de la actividad del mercado en un día dado de la semana y la ausencia de economías de especialización y de escala en las funciones o fases individuales del proceso de recaudación de impuestos en los mercados periódicos, hace que las economías de esfera de aplicación que se derivan de combinar todas las funciones bajo un único contrato de arrendamiento de impuestos contrarresten las posibles ventajas de justicia y especialización que dimanarían del empleo de contratos salariales distintos para cada función. En cuarto lugar, el hecho de que tales mercados periódicos se hallen a una distancia considerable de los centros municipales, al menos en relación con otros mercados y con las demás actividades impondibles, hace que resulte costoso para los recaudadores asalariados de impuestos —cuyo restante trabajo tiene lugar en el centro municipal— el ir a supervisar tales mercados. Como el regateo para cada transacción individual se hace generalmente por separado y se mantiene normalmente en privado la información sobre los precios y cantidades contratados, la evaluación resultaría considerablemente dificultosa, incluso para supervisores que

15. Se maximizaba la fiabilidad y lealtad al gobierno de los recaudadores asalariados de impuestos a través de la selección de extranjeros y miembros de las minorías (Shaw (1968)). Sin embargo Shaw señala también que a medida que declinaban la ley y el orden y por tanto se incrementaban los costes de transacción, en el siglo XVII, aumentó de nuevo el protagonismo del arrendamiento de impuestos en la recaudación de los impuestos agrícolas en Egipto.

estuvieran siempre presentes, lo que acentuaría las ventajas del arrendamiento de impuestos desde el punto de vista de los costes de transacción. En sexto lugar, el hecho de que los tipos impositivos sean específicos para cada mercancía y vengán establecidos en especie y no por su valor (*ad valorem*) también hace que aumenten los costes de transacción de la recaudación de impuestos en esos mercados. En séptimo lugar, el hecho de que la recaudación en esas circunstancias requiera pocos activos hace que sea pequeña la desventaja de mal uso de los activos que se asocia con el arrendamiento de impuestos. Y finalmente, dados los tipos impositivos relativamente bajos, el valor relativamente bajo de los artículos gravados y el carácter relativamente claro de los tipos impositivos vigentes, la objetividad "científica" del recaudador asalariado de impuestos y las comprobaciones de los sesgos que pueden hacerse cuando las diversas funciones son realizadas por distintos agentes, no resultan particularmente importantes.

Además no sólo pueden darse economías de esfera de aplicación en la supervisión y recaudación de los impuestos, al combinar las diversas funciones en un único arrendamiento de impuestos, sino también con los arrendamientos de impuestos "generales", que consiste en que lo que se subasta es el derecho a gravar todas las actividades imponibles en un mercado periódico dado y no sólo el derecho a gravar el pollo, los cereales, los pañuelos, los juguetes o las medicinas<sup>16</sup>. Además, como las subastas de los distintos mercados tienen lugar en distintos días y no se imponen limitaciones a la participación de los de fuera del municipio, o a que los del municipio tengan arrendamientos de impuestos en otras comunidades, resulta relativamente fácil que el arrendatario de impuestos posea arrendamientos de impuestos en varios mercados periódicos a la vez en una determinada región.

Otra parte importante de la explicación del empleo del arrendamiento de impuestos en los mercados periódicos de Túnez reside en el hecho de que la autoridad oficial es en este caso un ayuntamiento. Aunque una exposición detallada de las finanzas públicas en los ayuntamientos tunecinos rebasaría la intención de este escrito<sup>17</sup>, será útil señalar algunas características de las mismas. En primer término, la mayor parte de las necesidades de gasto de los ayuntamientos adoptan la forma de salarios fijos para los empleados que se

16. Sin embargo en algunos casos los mercados periódicos están especializados, lo que reduce en parte las economías de esfera de aplicación de la supervisión, que tienden a hacer ventajoso el arrendamiento de impuestos. Resulta curioso que la única excepción a la práctica habitual del arrendamiento de impuestos en estos mercados se dé precisamente en un mercado especializado, a saber el de las alfombras.

17. Para hallar una exposición relativamente completa de las fuentes de financiación de los ayuntamientos en su conjunto, consúltese Derycke (1983) y Nellis (1985).

precisen para satisfacer en un grado esencial mínimo los servicios públicos. En segundo lugar, las formas alternativas de ingreso por impuestos de que pueden disponer los ayuntamientos son muy limitadas<sup>18</sup>. En tercer lugar, los niveles de actividad de los mercados periódicos de cualquiera de los municipios son muy variables, y varían intensamente de semana a semana, estación a estación y año a año, según el clima, las condiciones económicas y demás. Y teniendo en cuenta que los gastos municipales son fijos, que las fuentes de ingresos alternativos son limitadas y a menudo inciertas, y la variabilidad de la base impositiva de los mercados periódicos, se puede comprender fácilmente que los ayuntamientos sean renuentes a arrostrar los riesgos que supondría la recaudación directa de los impuestos por medio de recaudadores asalariados de los mismos. El arrendamiento de impuestos resulta pues atractivo porque traspasa estos riesgos a los arrendatarios de impuestos. Por otra parte, estos arrendatarios de impuestos están en relativamente buena situación para afrontar estos riesgos, tanto porque sus empleados son contratados a muy corto plazo, y pueden así ser removidos para adecuarlos a los ingresos esperados, como porque generalmente forman coaliciones con otros arrendatarios de impuestos para repartir los riesgos. Otro efecto de estas mismas coaliciones es que al limitar el grado de competencia en las subastas de arrendamientos de impuestos, y por tanto al mantener relativamente alta la tasa de beneficio de los arrendamientos de impuestos, compensan a los arrendatarios del riesgo afrontado<sup>19</sup>.

Otro factor que tiende a hacer viables los arrendamientos de impuestos en los mercados periódicos —en su mayor parte rurales— es el grado relativamente bajo de poder y presencia ejercido por el Estado en estos lugares. En cambio, un arrendatario relativamente adinerado, sobre todo si está asistido por agentes agresivos, puede presionar mucho sobre un comerciante recalcitrante para que pague el impuesto legal, lo que no sería el caso con un tímido funcionario que careciera de policía o ejército que lo respaldara.

Bien es cierto que cuando los arrendatarios de impuestos disponen de esos poderes, el riesgo de que abusen de los comerciantes imponiéndoles más de lo que establecen los tipos legales estará ciertamente al orden del día<sup>20</sup>. Sin

18. Aunque los subsidios del gobierno central tienen una creciente importancia, el empleo de esos fondos está vinculado a proyectos y programas específicos que, a menudo, exigen también unos gastos adicionales de los propios ayuntamientos. Y aunque existe un programa de préstamos para los municipios con problemas financieros, dificultades administrativas han impedido hasta ahora que este programa sea usado en la práctica.

19. Otra ventaja que tiene el arrendamiento de impuestos para los municipios es que con él pueden evitar el pago de la seguridad social y otras cargas sociales que hubieran tenido que proveer para los trabajadores asalariados del gobierno. Los arrendatarios de impuestos no pagan esas cargas.

20. Riordan and Sappington (1985) señalan en un contexto algo distinto que la tolerancia de, cuando menos, un cierto grado de abuso en este aspecto puede constituir un incentivo necesario para obtener pujas satisfactoriamente altas.



embargo, en la práctica, al menos en el caso de los mercados periódicos de Túnez, existen varias barreras que frenan el comportamiento oportunista del tipo descrito, y que parecen limitar estos abusos a niveles más o menos tolerables, salvo en algunas situaciones. Una de estas barreras al comportamiento abusivos de los arrendatarios de impuestos es que los tipos impositivos son uniformes en toda la nación y han permanecido constantes durante mucho tiempo, lo que hace que sea fácil que las partes afectadas estén bien informadas de los tipos legales vigentes. Otra barrera es que los comerciantes objeto de abuso por parte de los arrendatarios de impuestos puedan recurrir ante los tribunales para corregir tales abusos, corriendo las costas a cargo del arrendatario de impuestos<sup>21</sup>. Y además, y más importante, existe una alternativa menos costosa, que es que el que ha sufrido el abuso, o cualquier otro, puede efectuar una reclamación ante las autoridades municipales, y como estas autoridades querrán evitarse la molestia y pérdida de tiempo de tener que oír e investigar esas reclamaciones, es improbable que vuelvan a adjudicar los arrendamientos de impuestos a arrendatarios contra los que haya habido muchas reclamaciones. Y como se dijo antes, incluso la ley establece que a los arrendatarios (actuales o anteriores) de impuestos, que hayan sido hallados culpables de comportamiento no ético o inmoral, no se les renueve el arrendamiento de impuestos. No debe pues extrañarnos que varias de las autoridades municipales entrevistadas crean que constituye una barrera más importante frente al abuso de los arrendatarios de impuestos, la amenaza de que puedan perder el arrendamiento por las frecuentes quejas, que la misma posibilidad de recurso ante los tribunales.

Los ayuntamientos pueden reconocer que puede precisarse un cierto grado de coalición entre los arrendatarios de impuestos para repartir el riesgo que supone la incertidumbre en los ingresos, riesgo que no estarían dispuestos a afrontar los mismos ayuntamientos. Pero, también tienen naturalmente que preocuparse por que ese grado de coalición no produzca en grado inaceptable un nivel de colusión en la subasta, lo que haría, a su vez, que se diera un precio más bajo, en un nivel inaceptable, para las pujas vencedoras (es decir a niveles que asegurarían a los arrendatarios unos beneficios superiores a los que justificaría la prima de riesgo). Como antes se señaló, en la sección 2, los municipios se ven algo protegidos a este respecto por, 1) el hecho de que las subastas se anuncien extensamente, 2) el carácter nacional del concurso, 3) el pago por adelantado relativamente modesto que se exige a las pujas vencedoras, 4) por que las autoridades municipales si no están de acuerdo con el precio

21. Sin embargo, como en la mayoría de los países, el coste de recurrir a los tribunales suele ser excesivo para los comerciantes y campesinos pobres.



alcanzado por la puja vencedora, conservan el derecho a convocar nuevas subastas o a recaudar por sí mismas los impuestos, y 5) el efecto estimulador de la información y, por tanto, reductor del coste, que tiene la declaración pública de todas las pujas vencedoras, especialmente para los nuevos participantes en la subasta.

#### IV. CONCLUSIONES Y CONSECUENCIAS PARA EL FUTURO DEL ARRENDAMIENTO DE IMPUESTOS

El análisis anterior ha identificado los factores que explican la gradual sustitución de los métodos de renta fija (arrendamiento de impuestos) por los contratos asalariados en la recaudación de los impuestos. Y hemos reseñado entre los factores más influyentes: 1) El paso del pago de impuestos en especie al pago en metálico; 2) la aparición y expansión de procedimientos de contabilidad y la popularización de tales métodos entre los gobiernos y el público; 3) la creciente concentración de poder en manos del Estado; 4) la mayor y creciente importancia del gobierno central respecto a los gobiernos locales<sup>22</sup>; 5) la capacidad relativa cada vez mayor del Estado, e incluso de los gobiernos locales, para arrostrar el riesgo de una generación insuficiente de ingresos; 6) la acumulación y difusión de los conocimientos y experiencia relativos a la tecnología y fuerzas económicas que afectan al artículo gravado; y 7) la creciente importancia del acervo de información y de las economías de escala y especialización relativas a las fases individuales del proceso de recaudación de impuestos, y la cada vez menor importancia de las economías de esfera de aplicación entre las diversas funciones.

Pero la experiencia histórica nos muestra que, aun en situaciones en que las condiciones son favorables al arrendamiento de impuestos, su práctica eficiente puede verse echada a perder por uno o los dos siguientes problemas de degeneración: En primer lugar, las subastas competitivas pueden degenerar, bien de modo que uno de los postores entre en colusión con otro u otros postores con el fin de mantener artificialmente baja la puja vencedora, o bien el Estado impone unos costes tan elevados a los postores "vencedores" que socavan el

22. Todos los gobiernos tienen varios objetivos, uno de los cuales es maximizar su capacidad de recaudar los tipos impositivos legalmente determinados. Pero otro de estos objetivos es conservar la popularidad entre la gente, objetivo que se ve negativamente influido si hacen cumplir estrictamente las leyes fiscales. Puesto que el gobierno central suele temer más la pérdida de poder asociada a un mayor desahogo en la recaudación de ingresos que los gobiernos locales, es menos probable que estos gobiernos centrales confieran una prioridad tan elevada a la eficiencia en la recaudación de los impuestos como los gobiernos locales.

incentivo a pujar. En segundo lugar, el arriendo o venta al arrendatario de impuestos del derecho a recaudar los impuestos y quedarse con los ingresos recogidos que superen a la suma fija debida al gobierno, puede inducir al arrendatario de impuestos a practicar un comportamiento poco escrupuloso, extrayendo cantidades excesivas de impuestos de la parte gravada. La experiencia muestra que es más probable que ocurra este último problema de degeneración cuando, 1) no hay suficientes barreras que constriñan el comportamiento del arrendatario de impuestos, 2) el conocimiento de las leyes fiscales es imperfecto e incompleto, y 3) las leyes fiscales son ambiguas.

Ambos problemas de degeneración se han presentado de cuando en cuando en el caso de los arrendamientos de impuestos en los mercados periódicos de Túnez. Sin embargo, en general, y debido a los mecanismos que se han detallado antes, las autoridades tunecinas han logrado suscitar un grado suficiente de competencia en el proceso de subasta, así como mantener dentro de unos límites tolerables, en la mayor parte del país, la práctica de comportamiento explotador de corte mafioso.

La experiencia tunecina con el arrendamiento de impuestos en los mercados periódicos hace resaltar lo importante que es ejercer una constante vigilancia para evitar los problemas degenerativos que hemos mencionado. Sin embargo, también demuestra que el arrendamiento de impuestos puede constituir un medio de recaudación relativamente eficiente y con bajos costes de transacción para recaudar los impuestos, cuando es especialmente costoso el hacerlo (directamente). Realmente, esta experiencia es lo bastante positiva como para sugerir a los gobiernos que consideren seriamente el posible empleo de contratos de arrendamiento para recaudar sus impuestos, en situaciones caracterizadas por los altos costes de transacción. Y dado que, con un poco de imaginación, es fácil identificar muchas de tales situaciones, podría ser que las técnicas de arrendamiento de impuestos tuvieran ante sí un futuro relativamente brillante.

Así, a guisa de ejemplo, incluso en aquellos países muy desarrollados en que la mayor parte de las condiciones hace que sea ventajoso recaudar los impuestos por medio de contratos salariales (es decir, están muy desarrollados los métodos contables y ampliamente difundido su uso, se ha acumulado y difundido ampliamente la experiencia de la tecnología y economía de los artículos gravados y el poder del Estado es fuerte en relación al de los ciudadanos), se pierden cada vez más ingresos potenciales del gobierno debido a la erosión del sector formal, así como de su base impositiva, en favor de la economía sumergida o informal. Las estimaciones de la importancia relativa de la economía sumergida en la actividad económica agregada de estos países oscila

entre el 5% y casi el 50% según el país y el método de estimación<sup>23</sup>. Además se está generalmente de acuerdo en que este porcentaje crece rápidamente. La importancia cada vez mayor de la economía sumergida tiene que ser contemplada con preocupación por aquéllos que se ocupan de la Hacienda Pública, ya que la capacidad recaudatoria del gobierno en este sector de la actividad económica resulta casi inexistente. Y ello no debe sorprendernos, puesto que este sector evita deliberadamente el empleo de principios contables formales, haciendo por tanto muy fácil a sus componentes el informar a la baja respecto a lo producido, a los salarios y a los ingresos, con el fin de evitar el cálculo de los impuestos adecuados.

Los costes de transacción de detectar y probar la evasión de impuestos por recaudadores asalariados, es probable que en tales circunstancias resulten prohibitivamente elevados: serían precisos demasiados niveles de supervisión, lo que explicaría por qué raramente invierten los gobiernos muchos recursos para tratar de realizar tal supervisión. Por otra parte, cabría esperar que proporcionando el adecuado incentivo a las empresas privadas, éstas serían capaces de conocer estas actividades y así podrían calcular la base imponible de las mismas y recaudar con relativa facilidad los impuestos. Además, una vez que las empresas privadas y los individuos se diera cuenta de que por medio de técnicas de arrendamiento de impuestos, la economía sumergida se veía obligada a pagar su parte en los impuestos, ya no se daría un incentivo para buscar la evasión de los impuestos retirándose del sector formal de la economía y por consiguiente se evitaría así el, en otro caso ventajoso, empleo de los procedimientos de la contabilidad metódica<sup>24</sup>.

Si bien el análisis que hemos realizado basándonos en los costes de transacción puede explicar no pocos de los rasgos institucionales del proceso de recaudación de impuestos en general, y en particular de los mercados periódicos de Túnez, quedan sin embargo inexplicados algunos aspectos. Por ejemplo, el análisis anterior es incapaz de explicar la clase particular de subasta, a saber la subasta con oferta lacrada, que se emplea para adjudicar los arrendamientos de impuestos de los mercados periódicos de Túnez. Asimismo, no se ha hallado una explicación de por qué se emplean derechos de entrada en estas subastas, o de la duración de los arrendamientos de impuestos que se subastan. Recientes artículos de Riley and Samuelson (1981) y McAfee and Macmillan (1987) parecen sugerir que pueden ser útiles para explicar estos interesantes rasgos las formulaciones principal-agente<sup>25</sup>.

23. Véase, por ejemplo, Feige 1979, 1982), Tanzi (1982) y Simon and Whitte (1982).

24. Tal recomendación complementaría las de auto-evaluación (a efectos fiscales) formuladas por Shoup (1983) y Strassman (1982).

25. Para tener un útil compendio de la literatura aparecida sobre subastas, ver MacAfee and McMillan (1987).

## NOTAS BIBLIOGRÁFICAS

- AZABOU, M., KURAN, T., and NABLI, M.K. (1986): "The Wholesale Produce Market of Tunis and Its Porters: A Tale of Market Degeneration", *University of Southern California, MRG Working Paper* # M8643.
- BAER, G. (1968): "Social Change in Egypt: 1800=1914", pp. 135-161, in: P.M. Holt (ed.), *Political and Social Change in Modern Egypt*, London.
- BENAÏSSA, S. (1982): *Introduction aux Finances Publiques. Etude Comparative des Systèmes Financiers Islamique, Libéral et Socialiste*, Algiers.
- BRUNSCHVIG, R. (1947): *La Berberie Orientale sous les Hafsidés. Des Origines à la Fin du XVe Siècle*, Paris.
- CHAOUCH, K. (1975): *Moknine et son Souk (Etude Géographique)*; tesis no publicada, doctorado 3er. ciclo, Université de Paris VII, Túnez CERES.
- CHÉRIF, M.H. (1986): *Pouvoir et Société dans la Tunisie de H' usayn BIN' ALI (1705-1740)*, Túnez.
- DACHRAOUI, F. (1981): *Le Califat Fatimide au Maghreb. Histoire Politique et Institutions*, Túnez.
- DERYCKE, P.H. (1983): *Le Système Financier Local de Deux Villes Africaines: Tunis et Abidjan. Une Etude Exploratoire, C.E.R.E.V.E.*, Université de Paris X-Nanterre.
- DONOHUE, J.S.J. (1984): "Land Tenure in Hilal al-Sabi's al-Wuzara", pp. 121-130, in: Tarif Khalidi (ed.), *Land Tenure and Social Transformation in the Middle East*, Beirut.
- ELVIN, M. (1973): *The Pattern of the Chinese Past*, Stanford.
- FEIGE, E.L. (1979): "How Big is the Irregular Economy?", *Challenge*, Noviembre-Diciembre, 5-13.
- (1982): "Macroeconomic Malaise and the 'Unobserved Economy'", *Economic Impact*, 40, 53-59.
- FEINSTEIN, J.S., BLOCK, M.K., and NOLD, F.C. (1985): "Asymmetric Information and Collusive Behavior in Auction Markets", *American Economic Review*, 75, 441-460.
- FRYDE, E.B. (1958): "The English Farmers of the Customs 1343-51", *Transactions of the Royal Historical Society*, 9, 1-17.
- HABIB, I. (1963): *Agrarian Systems of Moghul India*, Bombay.
- (1967): "Aspects of Agrarian Relations and Economy in a Region of Uttar Pradesh during the 16th Century", *Indian Economic and Social History Review*, 4, 205-232.
- HÉNIA, A. (1980): *Le Grid. Ses Rapports avec le Beylik de Tunis (1676-1840)*, Túnez.
- HICKS, J. (1969): *A Theory of Economic History*, London, New York.
- HO, P. (1959): *Studies on the Population of China, 1368-1953*.
- IBN-ABI-DIYAF, A. (1963-1966): *Ithâf Ahl al-Zamân... (The Chronicles of the Tunisian Beys)*. (En árabe, sin traducir del manuscrito del siglo XIX). Túnez. 8 volúmenes.
- IBN KHALDOUN, A. (1978): *Discours sur l'Histoire Universelle - Al Mugadalina* (del siglo XIV en árabe). Traducción francesa de Monteil Vincent, Paris.

- INALCIK, H. (1973): *The Ottoman Empire: The Classical Age 1300-1600*, New York.
- ISSAWI, C. (1982): *An Economic History of the Middle East and North Africa*, New York.
- JEANNIN, P. (1972): *Merchants of the Sixteenth Century*, (traducido del francés por Paul Fittingoff), New York.
- JWAIDEH, A. (1984): "Aspects of Land Tenure and Social Change in Lower Iraq", pp. 333-356, en: Tarif Khalidi (ed.), *Land Tenure and Social Transformation in the Middle East*, Beirut.
- LATOUCHE, R. (1961): *The Birth of Western Economy*, (traducción inglesa), London.
- LEWIS, B. (1979): "Ottoman Land Tenure and Taxation in Syria", *Studia Islamica*, 50, 109-124.
- MATHEWS, G. (1958): *The Royal General Farms in Eighteenth Century France*, New York.
- MCAFFEE, R.P. and MCMILLAN, J. (1987a): "Auctions and Bidding", *Journal of Economic Literature*, 25, 699-738.
- (1987b): "Competition for Agency Contracts", *Rand Journal of Economics*, 18, 296-307.
- MICHALAK, L.O. (1983): *The Changing Weekly Markets of Tunisia*, disertación de doctorado. Department of Anthropology, University of California, Berkeley.
- NELLIS, J.R. (1985): "Decentralization and Local Public Finance in Tunisia", *Public Administration and Development*, 5, 187-204.
- NEWTON, A.P. (1918): "The Establishment of the Great Farm of the English Customs", *Transactions of the Royal Historical Society*, 1, 129-155.
- PYLE, J. (1978): "Tianguis: Periodic Markets of Mexico City", pp. 132-141, en: Robert H.T. Smith (ed.), *Market-Place Trade - Periodic Markets, Hawkers and Traders in Africa, Asia and Latin America*, Vancouver.
- RAFEQ, A.K. (1984): "Land Tenure Problems and their Social Impact in Syria around the Middle of the Nineteenth Century", pp. 371-396, in: Tarif Khalidi (ed.), *Land Tenure and Social Transformation in the Middle East*, Beirut.
- RILEY, J.G. and SAMUELSON, W.F. (1981): "Optimal Auctions", *American Economic Review*, 71, 381-392.
- RIORDAN, M.H. and SAPPINGTON, D.E.M. (1985): "Awarding Monopoly Franchises", *American Economic Review*, 77, 375-387.
- SHAW, S. (1968): "Landholding and Land-tax Revenues in Ottoman Egypt", pp. 156-182, in: P.M. Holt (ed.), *Political and Social Change in Modern Egypt*, London.
- and SHAW, E. (1977): *History of the Ottoman Empire and Modern Turkey*, Cambridge.
- SHOUP, D.C. (1983): "Intervention through Property Taxation and Public Ownership", pp. 132-152, in: Harold B. Dunkerley, *Urban Land Policy: Issues and Opportunities*, New York.
- SIMON, C.P. and WHITTE, A.D. (1982): *Beating the System: The Underground Economy*, Boston.
- SMIDA, M. (1970): *Khéreddine. Ministre Réformateur 1873-1877*, Túnez.



STRASSMAN, W.P. (1982): *The Transformation of Urban Housing*, Baltimore.

TANZI, V. (ed.) (1982): *The Underground Economy in the U.S. and Other Countries*, Lexington, Massachussets.

TURGOT, A.R.J. (1767): "Extrait d'un Mémoire de M.C. qui Contient les Principes de l'Administration Politique, sur la Propriété des Carrières et des Mines et sur les Règles de leur Exploitation", pp. 33-118, in: *Ephémérides du Citoyen*, v. 7.